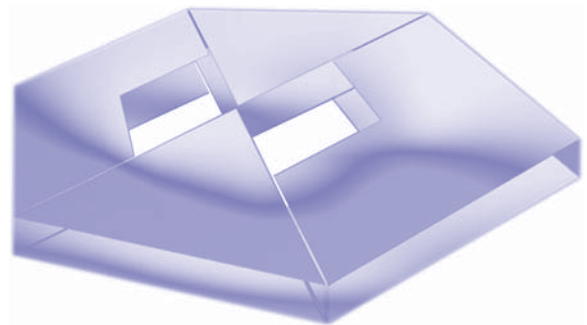
UNIDADE 3

Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Compreender o conceito e o objeto da Contabilidade Pública; e
- Compreender o campo de aplicação da Contabilidade Pública.

Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Caro estudante,

Nesta Unidade, conheceremos os conceitos, os objetos, o campo de aplicação e outras particularidades da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). O objetivo é que você compreenda como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Lembre-se de fazer contato com seu tutor sempre que desejar, em especial para esclarecer suas dúvidas durante a leitura da Unidade. Bons estudos!

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), com a publicação da Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, passou por modificações para ajustar-se aos padrões internacionais de Contabilidade, de forma que as diretrizes a serem observadas pelas entidades do setor público quanto aos procedimentos, às práticas, à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis convergissem com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Leia a íntegra da Portaria n. 184/2008 em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>. Acesso em: 2 out. 2017.

É o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) quem apresenta e disponibiliza, no Brasil, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público traduzidas para o português. Conheça as normas em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acesso em: 6 out. 2017.

Como você já sabe, quaisquer entes ou órgãos públicos são capazes de adquirir direitos, de assumir obrigações, de efetuar compras e vendas, de produzir bens e serviços, de realizar obras etc. Por meio da execução de suas tarefas, que são os programas de trabalho, eles podem realizar as mais variadas operações contábeis típicas, envolvendo as áreas financeira, orçamentária e patrimonial, principalmente. Algumas dessas operações costumamos encontrar em nosso dia a dia: recebimento de recursos financeiros próprios e de terceiros; pagamento

de pessoal e fornecedores; compra de materiais de consumo e bens permanentes (imobilizados). Outras operações são menos conhecidas, como: inscrição de restos a pagar; cancelamento da dívida ativa; dotação da despesa orçamentária; emissão de empenho. Além dessas atividades, entidades e órgãos públicos praticam atos administrativos que têm a capacidade de provocar, no futuro, alterações em elementos que compõem o patrimônio público como seus bens, seus direitos e suas obrigações, a exemplo de contratos de serviços, de convênios, de concessão de avais.

Entre os atos administrativos, os principais são aqueles provenientes da LOA, por esta ser a responsável por quase todas as alterações patrimoniais. Os recursos financeiros que têm ingresso na LOA são da coletividade, ou seja, da população, por isso necessitam de autorização expressa de seus proprietários (o povo) para que possam ser aplicados, utilizados. Essa autorização é dada quando da aprovação da LOA, realizada pelos representantes do povo (senadores, deputados e vereadores) nas casas legislativas (Câmara dos Deputados, Assembleia Legislativa e Câmara Municipal).

Com a LOA, a população delega autoridade aos governantes para arrecadarem receitas e realizarem despesas em seu nome. Os gastos autorizados por essa lei é que irão gerar o bem-estar social.

São poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem independe do orçamento, por exemplo, o recebimento de bens em doação.

A CASP, utilizando os princípios, os critérios, os métodos e as técnicas da Ciência Contábil, é responsável pela tarefa de acompanhamento da evolução do patrimônio público. Além disso, tendo em vista **a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público**, a CASP também acompanha sua execução, traduzida na arrecadação da receita e na realização da despesa. Por conta desse

elemento – o orçamento –, é que a CASP tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil.

O conhecimento das peculiaridades da CASP é ponto-chave no entendimento dos procedimentos para registro, avaliação, demonstração e análise do patrimônio público.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016), a CASP deverá adotar a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016, válida desde janeiro de 2017, para elaboração e divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs), bem como para o estabelecimento dos conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP). A CASP também deve observar:

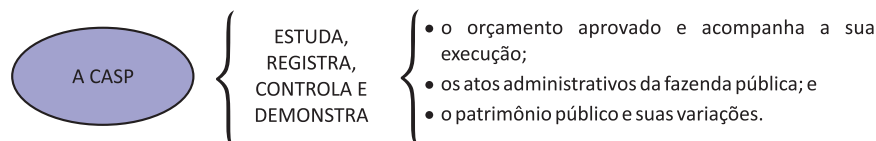
Aprofunde sua leitura dessa norma em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 2 out. 2017.

- as técnicas de registro dos fatos contábeis por meio de partidas dobradas;
- os critérios de levantamento de inventário;
- os métodos de elaboração de balanços; e
- outros demonstrativos contábeis.

Saiba que muito do entendimento da escrituração contábil dependerá do conhecimento desses conceitos, do conteúdo do orçamento e da execução dele. E é isso o que discutiremos a seguir.

Conceitos

O principal normativo legal relacionado à CASP é a Lei n. 4.320/1964. Como vimos nas Unidades 1 e 2, essa lei estabelece muitos dos procedimentos e muitas das funções que são exercidas pela Contabilidade Pública. Entretanto, não basta conhecer os conceitos e as técnicas contábeis profundamente, precisamos também ter a compreensão das determinações contidas na legislação relativa à Administração Pública.

A CASP é o ramo da Ciência Contábil que aplica as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos na Administração Pública, entre outros, para apurar resultados e elaborar relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/1964), os princípios gerais de finanças públicas e a estrutura conceitual prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SPEC).

As funções da CASP relacionadas anteriormente são confirmadas pelo artigo 78 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual estabelece que: "O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização". Na Lei n. 4.320/1964, também encontramos base legal para os procedimentos aplicados pela Contabilidade Pública: "A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis." (BRASIL, 1964, art. 90).

Pela leitura dos artigos 29 e 89 da Lei n. 4.320/1964, podemos entender que a contabilidade também é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária: "Caberá aos órgãos de contabilidade

[...] organizar demonstrações mensais da receita arrecadada [...] para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária." e "A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial".

Segundo Mota (2012), a Contabilidade Pública:

- registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício;
- escritura a execução orçamentária;
- faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e das despesas;
- revela as variações patrimoniais;
- demonstra o valor do patrimônio; e
- controla as **operações de crédito**, a **dívida ativa**, os **créditos** e as **obrigações**.

Em conformidade com a Lei n. 4.320/1964, a Contabilidade Pública será organizada de modo a permitir

> [...] o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (BRASIL, 1964, art. 85).

Ainda, o artigo 83 da referida lei adverte:

> A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. (BRASIL, 1964, art. 83).

Outro importante aspecto da Contabilidade Pública diz respeito à apuração dos custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 1967, art. 79).

Objetos

O objeto da Ciência Contábil, em seu sentido amplo, é o patrimônio constituído por bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade (pessoa física ou jurídica). Dentro dessa ótica, podemos definir o objeto da contabilidade praticada por entidades privadas como sendo o patrimônio privado, de propriedade de cada empresa. Já na Contabilidade Pública, o patrimônio público é um de seus objetos, digamos que seja o protagonista. Além dele, podemos citar o orçamento público, entendido como a peça legal autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas).

Como você já estudou anteriormente, na LOA, consta o montante de recursos financeiros (receitas) que poderão ingressar nos órgãos públicos, identificando (prevendo) a origem de cada um; e o montante de recursos que deverão ser despendidos (despesas) pelos órgãos públicos na realização de seus programas de trabalho (tarefas), identificando (fixando) a aplicação de cada um.

Segundo Brasil (2016), o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro a investidores. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Essa análise requer acurada avaliação dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPGs), os quais fornecem informações que subsidiam processos decisórios, prestação de contas

e responsabilização *(accountability)*. Ou seja, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para avaliar:

- se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação aos exercícios anteriores.

Em geral, os governos dispõem de amplos poderes como a capacidade de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais e de alterar esses requisitos. Globalmente, o setor público varia em suas disposições constitucionais e em suas metodologias de funcionamento. No Brasil, a governança no setor público envolve a realização de prestação de contas do Poder Executivo para o Poder Legislativo.

Embora quase tudo na área pública tenha origem no orçamento, precisamos considerar o objetivo da CASP de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados pelo ente público, bem como sobre os aspectos de natureza **orçamentária**, **financeira** e **física** do patrimônio da entidade pública e suas variações, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social; e levar em conta o disposto no artigo 87 da Lei n. 4.320/64: "Haverá controle contábil dos direitos e [das] obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

A Contabilidade Pública também tem como um dos seus objetos os **atos administrativos** (contratos, convênios, avais, fianças, cauções em títulos, entre outros), que não são quaisquer atos administrativos, mas apenas aqueles que têm a característica de poder alterar os elementos patrimoniais – bens, direitos e obrigações – no futuro.

Os atos administrativos contabilizados estão, na verdade, representando: **bens**, **direitos** e **obrigações potenciais**.

Regimes Orçamentário e Contábil

Por muitos anos, encontramos na doutrina contábil a interpretação de que, na área pública, o regime contábil é um regime misto, ou seja, um regime de empenho para a despesa e de caixa para a receita, conforme a interpretação literal do artigo 35 da Lei n. 4.320/1964:

> Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
> I – as receitas nele arrecadadas;
> II – as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, o artigo 35 refere-se exclusivamente ao **regime orçamentário** e não ao regime contábil, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual se determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes, sejam elas resultantes da execução orçamentária.

Dentro do processo de convergência das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, estabeleceu-se um novo paradigma conceitual que diferenciou o regime orçamentário do regime contábil. Para melhor compreensão, lembre-se de que o objeto principal da CASP é o patrimônio, mas isso não significa que os controles orçamentários devam ser relegados ao segundo plano, pois, dentro da função básica de provedora de informação, para instruir o processo de tomada de decisão, cabe a CASP apoiar também o processo orçamentário. Assim, prevalecem em coexistência, embora segregados, o **regime contábil de competência** (enfoque patrimonial) e o **regime orçamentário misto** (enfoque orçamentário).

Neste momento, vale relembrar os conceitos de receita e de despesa pelo enfoque orçamentário:

- **Receita**: são todos os ingressos de recursos para cobertura das despesas orçamentárias, tendo como objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.
- **Despesa**: são gastos determinados nas leis orçamentárias, baseados nas receitas previstas a serem efetuados pelas entidades públicas.

Informações Contábeis

A NBC T SPEC trouxe novos conceitos fundamentais para a CASP como os que se referem às características das informações contábeis que integram os RCPGs, a saber: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

Características Qualitativas da Informação

As características qualitativas devem ser observadas na produção de informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais. Vale lembrar até mesmo que, de acordo com a NBC T SPEC, devido à importância do **orçamento público aprovado**, as informações que possibilitam aos usuários dos RCPGs compararem a execução orçamentária com o orçamento previsto facilitam a análise quanto ao desempenho das entidades do setor público.

São características qualitativas da informação:

- **Relevância** – a informação contábil deve influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da sua elaboração e da sua divulgação.

- **Representação Fidedigna** – a informação contábil deve representar um fenômeno de forma completa, neutra e livre de erro material.
- **Compreensibilidade** – a informação contábil deve permitir que os usuários compreendam o seu significado.
- **Tempestividade** – a informação contábil deve estar disponível para os usuários antes que ela perca sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas, de responsabilização *(accountability)* e de tomada de decisão.
- **Comparabilidade** – a informação contábil deve possibilitar aos usuários a identificação das semelhanças e das diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
- **Verificabilidade** – a informação contábil contida nos RCPGs deve representar fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Essas informações instrumentalizam a prestação de contas e a responsabilização *(accountability)* e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes. A elaboração de demonstrativo que apresenta e compara a execução do orçamento com o orçamento previsto é o mecanismo normalmente utilizado para demonstrar a conformidade com os requisitos legais relativos às finanças públicas.

Observe que, na **questão patrimonial** (enfoque contábil), para a produção de informações, aplica-se o **regime de competência** em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

A aplicação da **competência** impõe reconhecer **as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento**, que

devem ser investidos integralmente no setor público e evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício correspondente.

Como está seu entendimento desta Unidade? Se tiver dúvidas, contate seu tutor para esclarecê-las quanto antes. Essa ação é muito importante para a afetividade do seu aprendizado.

Exercício Financeiro

O exercício financeiro é o período de tempo em que ocorrem todas as atividades relativas à execução da LOA, além de transações independentes da execução orçamentária como: consumo de materiais, atualização de créditos e débitos, inscrição de restos a pagar e de dívida ativa. Nesse período, a Contabilidade Pública registra o montante da previsão da receita e da fixação da despesa e faz a escrituração da arrecadação da receita, da emissão de empenhos, da liquidação e do pagamento da despesa e de uma série de outros atos e fatos administrativos, como assinatura de contratos, movimentação de almoxarifado.

Segundo o artigo 34 da Lei n. 4.320/1964, "O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.", ou seja, iniciará em 1° de janeiro e encerrará em 31 de dezembro. Esse estabelecimento faz com que haja compatibilidade com o princípio da anualidade orçamentária, de forma que possam ser elaborados demonstrativos simultâneos sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial em uma mesma data, que é o final de cada ano.

Campo de Aplicação

Visando à convergência da CASP com as Normas Internacionais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade editou,

inicialmente, 11 normas sobre o assunto: da NBC T 16.1 à NBC T 16.11. Mais recentemente, em 2016, editou a NBC T SPEC, revogando, a partir de 2017, as NBC T 16.1, NBC T 16.2, NBC T 16.3, NBC T 16.4 e NBC T 16.5. Segundo o Conselho, a estrutura conceitual da NBC T SPEC e as demais NBCs TSP, quanto à elaboração e à divulgação dos RCPGs, são aplicadas obrigatoriamente às entidades do setor público.

Estão compreendidos no conceito de **entidades do setor público** para fins de determinação do seu campo de aplicação: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), os órgãos, as secretarias, os departamentos, as agências, as autarquias, as fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), os fundos, os consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres da Administração Direta e Indireta (até mesmo as empresas estatais dependentes).

A Secretaria do Tesouro Nacional limita o conceito de empresa estatal dependente àquela empresa que preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- ser controlada por ente público, isto é, mais de 50% do capital social deve pertencer ao referido ente;
- receber do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;
- que seus recursos tenham sido recebidos no exercício anterior e constem do orçamento do ano em curso (limite temporal introduzido pela Resolução SF n. 40, de 20 de dezembro de 2001);
- que seus recursos recebidos devam ser destinados somente à cobertura de déficits operacionais, ou seja,

> que a empresa não sobreviva sem os recursos do ente controlador (limite circunstancial introduzido pela Portaria STN n. 589, de 27 de dezembro de 2001.

Também os serviços sociais – Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI) etc. – e os conselhos profissionais – Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Contabilidade (CFC), Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) etc. – devem observar integralmente as determinações das NCC T SPs e escriturar os livros diário e razão, além de elaborar balanços e balancetes. Tanto os serviços sociais quanto os conselhos profissionais estão compreendidos plenamente no campo de aplicação da CASP.

Avaliação de Itens Patrimoniais

A avaliação de itens patrimoniais obedecerá às regras definidas pelo artigo 106 da Lei n. 4.320/1964, a saber:

> I. os créditos e débitos, bem como os títulos de renda pelo seu valor nominal, feita a conversão quando em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.
> II. os bens móveis e imóveis serão avaliados pelo valor de aquisição ou pelo custo de construção ou produção.
> III. os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras. (BRASIL, 1964, art. 106).

O parágrafo 1º do referido artigo adverte que: “Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.” (BRASIL, 1964, art. 106).

O parágrafo 2º desse mesmo artigo defende que: “As variações resultantes da conversão em espécie dos débitos, créditos e valores serão levados à conta patrimonial.” (BRASIL, 1964, art. 106), ou seja, deverão ser revelados, demonstrados em contas de variação

patrimonial ativa e passiva as alterações decorrentes da oscilação cambial de dívidas (obrigações a pagar) e de direitos a receber.

A norma NBC T 16.10 foi criada especificamente para mensuração e avaliação dos ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Classificação dos Fatos Contábeis Públicos

A contabilidade tem por missão coletar dados para cumprir uma de suas principais funções: controlar o patrimônio. Em razão disso, tudo aquilo que possa provocar de imediato ou no futuro qualquer alteração qualitativa ou quantitativa no patrimônio deve ser revelado, isto é, contabilizado, tornando-se um **fato contábil**.

Quando os atos e os fatos administrativos são contabilizados, tornam-se fatos contábeis.

Os artigos 85, 89, 100 e 104 da Lei n. 4.320/1964 dispõem o seguinte sobre o tema "Da Contabilidade":

> **Art. 85.** Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros [...]
> **Art. 89.** A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração **orçamentária, financeira, patrimonial e industrial** [...]

> **Art. 100.** As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial [...]
> **Art. 104.** A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, **resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício**. (BRASIL, 1964, grifo nosso).

Logo, além dos registros referentes à execução orçamentária, a CASP deve proceder à evidenciação dos **fatos** ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira que os **fatos modificativos** sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício. Como consequência desse esforço, a contabilidade, além de ocupar-se dos **fatos** ligados à administração financeira e patrimonial, deve catalogar os **atos** administrativos como sendo aqueles em que não estão envolvidos de imediato algum elemento patrimonial (bens, direitos a receber e obrigações a pagar), mas cuja característica seja a de ter a possibilidade de alterá-los no futuro, como é o caso da assinatura de um contrato para aquisição de serviços. No momento em que o ato administrativo é praticado, não surgem, de imediato, obrigações a pagar. Porém, essas obrigações poderão surgir quando o contrato for executado. Essa possibilidade deve ser revelada em registros contábeis. Então, os atos administrativos serão registrados em contas de controle fora do universo das contas comuns representativas de bens, direitos e obrigações no momento em que forem praticados pelos administradores. Esse registro deverá ser baixado somente depois de ser detectado que o contrato foi extinto por **distrato** ou por execução parcial ou total.

Os fatos administrativos sempre envolverão de imediato um bem, um direito a receber ou uma obrigação a pagar, como é o caso de compra de mercadorias, de pagamento de contas de água e energia, recebimento de receitas de serviços etc.

Para esses fatos administrativos há uma classificação que enfoca o patrimônio líquido. Quando um fato administrativo **não** altera o valor do patrimônio líquido, ele será denominado de **fato permutativo**, pois haverá apenas mudança de qualidades patrimoniais, como no caso de compra de mercadorias à vista (na qual há troca de dinheiro por bens). Por outro lado, quando um fato administrativo altera o valor do patrimônio líquido, ele será denominado de **fato modificativo** (aumentativo ou diminutivo). Vejamos os seguintes exemplos:

- **Fato modificativo aumentativo**: recebimento de receita de serviços (em que há entrada de dinheiro por obtenção de uma receita).
- **Fato modificativo diminutivo**: pagamento de despesa de serviços (em que há saída de dinheiro pela execução de uma despesa).

Compreenda que a receita sempre caracterizará um fato modificativo aumentativo e a despesa sempre caracterizará um fato modificativo diminutivo. Mas não se trata apenas de um fato ou outro. Há ainda os fatos mistos, que representam a combinação de fatos permutativos com modificativos simultaneamente, como é o caso de pagamento de uma dívida com juros, no qual ocorre a troca de dinheiro por dívida – parte permutativa do fato misto – e também uma saída adicional de dinheiro para pagamento dos juros – parte modificativa do fato. Em virtude disso e da necessidade de controlar o orçamento público, este, como vimos, também objeto da CASP, os fatos contábeis podem ser classificados, como indica Mota (2012, p. 253), em:

- **Fatos contábeis oriundos de atos administrativos orçamentários** (dependem do orçamento): previsão da receita, dotação da despesa etc.
- **Fatos contábeis oriundos de atos administrativos não orçamentários** (independem do orçamento): assinatura de contrato, concessão de fianças ou avais etc.
- **Fatos contábeis oriundos de fatos administrativos orçamentários** (dependem do orçamento): arrecadação da receita, liquidação da despesa etc.
- **Fatos contábeis oriundos de fatos administrativos não orçamentários** (independem do orçamento): recebimento de bens em doação, baixa do almoxarifado por consumo, etc.

Essa classificação nos faz ponderar que tanto um ato administrativo quanto um fato administrativo, ambos independentes da LOA, podem originar fatos contábeis orçamentários. Isso está claro para você? Se estiver com dificuldades de compreensão, contate seu tutor antes de continuar sua leitura.

Além dos **fatos contábeis orçamentários**, que envolvem passos relativos à receita orçamentária (registro da previsão, da arrecadação/recolhimento etc.) e à despesa orçamentária (registro da dotação, descentralização, empenho, liquidação e pagamento etc.), também há os **fatos contábeis extraorçamentários**, nos quais não estão envolvidas a receita e a despesa aprovadas na LOA (recebimento de recursos de terceiros, inscrição da dívida ativa, pagamento/cancelamento de restos a pagar, baixa de material de consumo do almoxarifado, depreciação, amortização etc.).

Alguns fatos administrativos orçamentários têm estreita relação com o movimento de recursos financeiros próprios (valores numerários, direitos sobre saldos bancários etc.), como ocorre no caso de realização de receita à vista e de despesa orçamentária que, mesmo sendo

registrada pelo regime de competência, pode também ser executada com pagamento à vista, como o pagamento de taxas cartoriais, quando então envolverá recursos financeiros. Já os recursos financeiros pertencentes a terceiros, depositados no órgão temporariamente, dão origem a fatos extraorçamentários como recebimentos de cauções em dinheiro, devolução de cauções em dinheiro, pagamento de restos a pagar etc.

Lembre-se de que, **para considerar um fato administrativo como orçamentário, ele necessariamente deve envolver recursos financeiros públicos**, isto é, de propriedade dos órgãos e das entidades públicas. É o caso do recebimento de recursos financeiros referentes à receita orçamentária, bem como do pagamento da despesa pública. **Para considerar um ato administrativo como orçamentário**, **ele não deve envolver recursos financeiros**, como é o caso do registro da previsão da receita orçamentária, da dotação da despesa orçamentária, da descentralização da dotação, da emissão do empenho e dos seus respectivos cancelamentos etc.

Variações Patrimoniais

Na Contabilidade Pública existem contas específicas para revelar as alterações patrimoniais qualitativas e quantitativas de bens, direitos e obrigações ocorridas durante o exercício financeiro, conforme dispõe o artigo 100 da Lei n. 4.320/1964:

> As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial. (BRASIL, 1964, art. 100).

Em um balancete, normalmente encontramos contas representativas de bens, direitos e obrigações como: bens móveis, empréstimos a receber, financiamentos a pagar. Por meio do conhecimento dos saldos anterior e atual dessas contas, podemos saber se houve redução ou aumento no volume monetário desses elementos patrimoniais. Entretanto, não é possível conhecer os fatos que levaram determinado item patrimonial (bens móveis, por exemplo) a sofrer uma redução ou um aumento em seu saldo atual.

Um eventual aumento do saldo inicial da conta bens móveis de $1.000 para $3.500 poderá ser decorrente de uma aquisição de novos bens móveis ou de bens recebidos em doação efetuada por terceiros, ou ainda poderá ter sido mera reavaliação do seu valor contábil. Essas informações não constam dos demonstrativos contábeis na área empresarial. Somente um exame analítico do livro razão permite a visualização do movimento de débito e de crédito do elemento patrimonial a ponto de identificar as causas que provocaram o aumento no saldo.

Em nome da transparência dos gastos públicos e da necessidade de apuração de resultados, a Lei n. 4.320/1964 definiu, em seu artigo 100, a obrigatoriedade de a contabilidade revelar as alterações patrimoniais ocorridas no exercício financeiro, de modo a dar conhecimento dos atos e dos fatos praticados pelos administradores públicos, por exemplo, aquisição de bens de consumo e permanentes, amortização da dívida externa, doação de bens, consumo de bens, concessão de empréstimos etc.

Na Contabilidade Pública, as contas de **variações patrimoniais** são utilizadas para informar detalhadamente nos demonstrativos os diversos fatos que ocorrem com cada um dos elementos patrimoniais. Então, para referenciar os fatos contábeis ocorridos com maior fidedignidade, a Contabilidade Pública fará uso de contas que adotam os seguintes títulos: Aquisição de Bens Móveis, Doação de Bens Móveis,

Reavaliação de Bens Móveis, Concessão de Empréstimos, Obtenção de Empréstimos, Amortização da Dívida etc. Dessa forma, além de encontrar as contas representativas de itens patrimoniais tradicionais no balancete, como é peculiar a qualquer ramo da contabilidade, encontraremos também contas cujos títulos devem explicar o que ocorreu com esses itens patrimoniais. Essas contas de variações patrimoniais podem ser classificadas em aumentativas e diminutivas.

Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas

Atribuímos às contas de variação patrimonial o título de **variações patrimoniais aumentativas (VPA)** quando originadas de aumento de valores ativos (bens e direitos) ou de diminuição de valores passivos (obrigações). Quando originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou de aumento de valores passivos (obrigações), elas recebem o título de **variações patrimoniais diminutivas (VPD)**. Essa é a primeira forma de classificar as contas de variações patrimoniais, ou seja, a partir dos efeitos provocados sobre a situação líquida/o patrimônio líquido (PL), cuja equação fundamental pode nos ajudar a entender melhor essas repercussões:

Patrimônio Líquido = Ativo – Passivo

ou

PL = A – P

Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias

Depois de classificadas de acordo com a repercussão no PL, as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas são identificadas por aquelas que têm origem na LOA (com reflexo contábil na Natureza

de Informação Orçamentária) e aquelas que ocorrem de forma independente da execução orçamentária (com reflexo contábil na Natureza de Informação Patrimonial).

Perceba mais uma vez a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público!

Variações Orçamentárias

As alterações patrimoniais decorrentes da execução do orçamento tanto podem aumentar o valor do patrimônio como reduzir o seu valor. As variações oriundas do orçamento que provocam o aumento do patrimônio líquido são chamadas de variações patrimoniais aumentativas e as que têm como consequência reduzir o patrimônio líquido recebem a denominação de variações patrimoniais diminutivas.

Os fatos administrativos sempre envolverão de imediato um bem, um direito a receber ou uma obrigação a pagar, como é o caso de compra de mercadorias, de pagamento de contas de água e energia, recebimento de receitas de serviços etc.

Variações Extraorçamentárias

Constituem elementos das contas patrimoniais as variações ativas e passivas extraorçamentárias, conforme determina o artigo 100 da Lei n. 4.320/1964.

Nas **variações ativas extraorçamentárias**, encontramos as **alterações patrimoniais aumentativas** do patrimônio líquido que ocorrem **independentemente da execução orçamentária**, denominadas de **superveniências do ativo**, por exemplo, doação recebida de bens e inscrição da dívida ativa; e de **insubsistências do passivo**, por exemplo, cancelamento de restos a pagar etc.

Nas variações **passivas extraorçamentárias**, encontramos as **alterações patrimoniais diminutivas** do patrimônio líquido que ocorrem **independentemente da execução orçamentária**, denominadas de **insubsistências do ativo**, por exemplo, extravio de bens, consumo de bens e cancelamento da dívida ativa; e de **superveniências do passivo**, por exemplo, atualização monetária da dívida fundada etc.

Essas contas, que são oriundas de fatos modificativos, representam alterações ocorridas em bens, direitos e obrigações que modificam o PL independentemente do orçamento. Atualmente, fazem parte das VPA e das VPD, conforme o seguinte entendimento:

- **insubsistências do ativo**: conhecidas na doutrina como **insubsistências passivas**, uma vez que representam variações que causam diminuição no PL; e
- **insubsistências do passivo**: conhecidas na doutrina como **insubsistências ativas**, uma vez que representam variações que causam o aumento do PL.

Os termos e conceitos relacionados à variação patrimonial estão claros para você? Leia e releia esse tópico atentamente, pois diferenças sutis na nomenclatura podem ocasionar equívocos de entendimento e registro do conteúdo. Se necessário, converse com o seu tutor.

Natureza da Informação

Você precisa saber que **contas** são nomes ou títulos técnicos atribuídos aos elementos patrimoniais ou de resultado que receberão registros a cada alteração decorrente de fatos contábeis que modifiquem seu objeto. Conforme a função das contas, elas podem produzir informações de natureza patrimonial, orçamentária e de controle.

As **Informações de Natureza Patrimonial** são produzidas pelas contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados às variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público e que integram o **ativo**, o **passivo**, o **PL**, as **VPD** e as **VPA**. Os registros são realizados com contas dessa mesma natureza a débito e a crédito, porém são admitidos registros com contas patrimoniais com atributos permanentes (**P)** ou financeiros (**F)** a débito ou a crédito. Por exemplo, na compra de um veículo, o registro na **Natureza de Informação Patrimonial** será:

D – Veículos (P)
C – Caixa e Equivalentes de Caixa (F)

As **Informações de Natureza Orçamentária** são geradas pelas contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária e que registram **aprovação e execução do planejamento e orçamento, até mesmo restos a pagar**. Os registros são realizados com contas dessa mesma natureza a débito e a crédito. Essas contas servem de suporte para elaboração do Balanço Orçamentário.

As **Informações de Natureza Típica de Controle** são produzidas pelas contas que registram, processam e evidenciam os **atos de gestão** cujos efeitos possam provocar modificações no patrimônio da entidade do setor público e pelas contas com **função precípua de controle**, quer destinadas à elaboração de informações gerenciais específicas, ao acompanhamento de rotinas, à elaboração de procedimentos de consistência contábil, quer para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que tenham potencial para vir a afetar o patrimônio, no futuro.

Atributos da Conta Contábil

Denominamos atributos da conta contábil as características próprias dessa conta usadas pelo planejador contábil para distingui-la

de outras contas do Plano de Contas, as quais podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da LOA ou do sistema operacional utilizado pela entidade.

Atributos Conceituais das Contas Contábeis

De acordo com o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" (BRASIL, 2016, p. 349), os atributos conceituais das Contas Contábeis são:

- **Código** – estrutura numérica que identifica cada uma das contas que compõe o plano de contas.
- **Título/Nome** – designação que identifica o objeto de uma conta.
- **Função** – descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta.
- **Natureza do Saldo** – identifica se a conta tem saldo devedor, credor ou ambos:
  - **conta devedora** – possui saldo predominantemente devedor;
  - **conta credora** – possui saldo predominantemente credor; e
  - **conta mista/híbrida** – possuem saldo devedor ou credor.

Exemplo 1

Código: 1.1.1.0.0.00.00

Título/Nome: Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

Função: compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições de uso imediato.

Natureza da Informação: patrimonial.
Natureza do Saldo: devedor.

Exemplo 2
Código: 2.1.1.1.0.00.00
Título/Nome: Pessoal a Pagar
Função: compreende as obrigações a curto prazo referentes a salários ou a remunerações, bem como a benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, quando pagos em data posterior a sua incorridos.
Natureza da Informação: patrimonial.
Natureza do Saldo: credor.

Atributos Legais da Conta Contábil

Os atributos legais da conta contábil são criados de acordo com as necessidades da entidade para permitir o atendimento às normas vigentes, como são os casos dos indicadores do superávit primário e da dívida consolidada líquida.

Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e Permanente (P)

A classificação do ativo e do passivo em (**F**) e (**P**) é uma exigência necessária à apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP), em atenção à Lei n. 4.320/1964, que assim dispõe:

> Art. 43 [...] § 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de credito a eles vinculadas.
> Art. 105 [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários. § 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.
§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.
§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Integram o passivo permanente os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate.

Os passivos passam a integrar o passivo financeiro depois do empenho, quando a autorização orçamentária é considerada efetivada. Porém, também integram o passivo financeiro os que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, como é o caso das cauções, que são registradas entre os passivos porque representam obrigação de devolver ao depositante, mas não se submetem à execução orçamentária por se referirem a recursos de terceiros.

O controle da mudança de atributo permanente **(P)** para atributo financeiro **(F)** pode ser feito por meio de informação complementar da conta contábil ou por meio de duplicação das contas, sendo uma permanente e outra financeira. O "Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)" e o "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" elegeram as letras **(F)** e **(P)** para indicar se são contas de ativo ou passivo **financeiro** ou **permanente**, respectivamente.

Indicador da Dívida Consolidada Líquida

A Dívida Consolidada Líquida (DCL) é um indicador que considera em seu cálculo os passivos que não tenham execução orçamentária associada. Para fins de identificação, esses passivos são controlados pelo indicador desde o momento do registro da obrigação.

As obrigações consideradas na DCL são controladas pelo atributo com valor *zero* (0) *e* as obrigações excluídas do cálculo são controladas pelo atributo com valor um (1).

Resumindo

Nesta Unidade, estudamos a CASP e suas particularidades. Você pôde perceber as diferenças entre a Contabilidade Geral e a CASP, dada a necessidade de registrar também os atos administrativos e não apenas os fatos administrativos, ou seja, fatos que envolvem bens, direitos e obrigações efetivas.

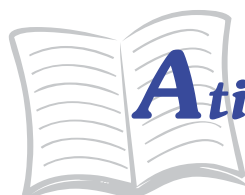
Você conheceu o orçamento, sua aprovação e execução e o comportamento da receita e da despesa prevista/realizada. Abordamos os conceitos, o campo de aplicação e os regimes orçamentário e contábil para que você pudesse perceber como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Demonstramos como é feito o acompanhamento da execução do orçamento com a utilização das técnicas contábeis e o que são os enfoques orçamentário e patrimonial dos atos e fatos praticados na Administração Pública.

Também discutimos importantes conceitos referentes à CASP, os quais retomamos a seguir:

- A CASP é o ramo da Ciência Contábil que aplica as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos na Administração Pública, entre outros, para apurar resultados e elaborar relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/1964), os princípios gerais de finanças públicas e a estrutura conceitual prevista na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SPEC).
- **Objetos**: o patrimônio público de uso restrito,

não generalizado, o orçamento público e os atos administrativos.

- **Regime orçamentário**: regime misto, sendo caixa para as receitas e empenho para as despesas. Desse confronto, surge o resultado orçamentário, no balanço orçamentário.
- **Regime contábil**: regime competência para as receitas e para as despesas, significando que as receitas e despesas devem ser atribuídas ao período a que competem, de acordo com seus fatos geradores, independentemente de pagamento ou recebimento. Esse regime é usado para apurar o resultado patrimonial, na demonstração das variações patrimoniais.
- **Variações**: quaisquer alterações no patrimônio público que modifiquem a situação líquida, sendo classificadas em qualitativas ou quantitativas.
- **Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)**: alterações aumentativas de patrimônio líquido (aumento do ativo ou redução do passivo).
- **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)**: alterações diminutivas de patrimônio líquido (aumento do passivo ou redução do ativo).
- **Atributos da conta contábil:** características próprias de uma conta contábil usadas pelo planejador contábil para distingui-la de outras contas do Plano de Contas. Essas características podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da LOA ou do sistema operacional utilizado pela entidade.
- **Superávit financeiro:** diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro.

Atividades de aprendizagem

Chegou o momento de você conferir se compreendeu o que estudou até aqui! Para tanto, resolva as atividades propostas a seguir. Lembre-se de que você pode contar com o auxílio de seu tutor sempre que desejar.

1. Assinale a assertiva que completa corretamente a frase: a CASP é o ramo da Ciência Contábil:
   a) ( ) Que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e dos fatos administrativos, entre outros, para apurar resultados e elaborar relatórios periódicos.
   b) ( ) Que tem como único objeto o patrimônio vinculado a um órgão público.
   c) ( ) Que tem como finalidade acompanhar a elaboração e a aprovação do orçamento público.
   d) ( ) Aplicado apenas na Administração Pública Direta.
2. Quanto às variações patrimoniais, examine as frases a seguir e assinale as opções verdadeiras com "V" e as falsas com "F":
   a) ( ) As superveniências passivas são variações patrimoniais aumentativas.
   b) ( ) As insubsistências passivas representam variações patrimoniais diminutivas.
   c) ( ) As variações patrimoniais diminutivas extraorçamentárias abrangem a incorporação de itens do passivo e a desincorporação de itens do ativo.

d) (   ) A aquisição de bens pela execução orçamentária é registrada nas contas de variações patrimoniais aumentativas.

3. Quanto às regras de utilização das naturezas de informação, examine as afirmativas a seguir e assinale as opções verdadeiras com "V" e as falsas com "F":

   a) (   ) Os lançamentos são feitos de modo a manter cada natureza de informação equilibrada.

   b) (   ) É possível levantar balancetes específicos para cada natureza de informação.

   c) (   ) Na Natureza de Informação Patrimonial, podemos encontrar uma conta sendo debitada com atributo (P) e, em contrapartida, a crédito, uma conta com atributo (F).

   d) (   ) A ocorrência de algum desequilíbrio nas naturezas de informação (patrimonial, orçamentária e de controle) somente poderá ser percebida na época de levantamento das demonstrações contábeis.

4. Quanto à Natureza de Informação Orçamentária, podemos afirmar que:

   a) (   ) Registra bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido.

   b) (   ) Registra apenas bens móveis e imóveis do órgão.

   c) (   ) Registra dívida ativa, bens, patrimônio líquido e variações patrimoniais do órgão.

   d) (   ) Suas contas são utilizadas para elaborar o balanço orçamentário.